

**Приображенская Виктория Витальевна**

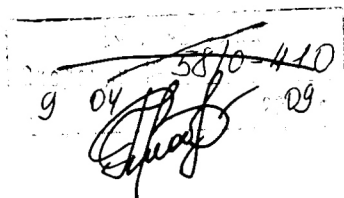
**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Москва - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
**Суханова Галина Николаевна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Петрова Валентина Ивановна**  
кандидат экономических наук, профессор  
**Попова Оксана Владимировна**

Ведущая организация: Экономический факультет Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова

Защита диссертации состоится «29» апреля 2009 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д212.040.01 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» по адресу: 123995, г. Москва, ул. Олеко Дундича, 23 (ауд. А200).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт».

Автореферат разослан «27» марта 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802231

Ученый секретарь диссертационного совета, к.э.н., доцент

В.А. Ситникова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Одним из основополагающих факторов экономического роста и развития организации является состояние долгосрочных материальных и нематериальных ресурсов, которые в бухгалтерском учете, как правило, отражаются в качестве основных средств и нематериальных активов. Основные средства составляют материальную основу производства и обеспечивают производственный процесс посредством соединения живого труда, сырья и материалов для создания новой (добавленной) стоимости. Нематериальные активы в своей материально неосязаемой форме служат организационно-правовым базисом производственного процесса. С их помощью создаются юридические условия функционирования организации, обеспечивается легитимность ее уставной деятельности, а также защита организации от недобросовестной конкуренции на открытом рынке.

Таким образом, основные средства и нематериальные активы являются единым базисом (материальным и юридическим соответственно) любого производственного процесса вне зависимости от вида производимой продукции (товаров, работ, услуг). Соотношение между указанными активами зависит от отраслевой специфики предприятия и уровня научно-технического развития производства.

В отношении основных средств и нематериальных активов можно наблюдать также наличие единого методического подхода к их бухгалтерскому учету в части признания, стоимостной оценки, амортизации, списания данных активов. Несмотря на то, что основные средства и нематериальные активы традиционно рассматриваются и исследуются по отдельности, объективная оценка производственного процесса становится более эффективной при комплексном подходе к организации бухгалтерского учета материальной и нематериальной основ производства (производственных внеоборотных активов).

Следует отметить, что в современных условиях значительно возрастает роль и место бухгалтерского учета как источника информации для качественной, достоверной и оперативной оценки происходящих явлений на всех уровнях



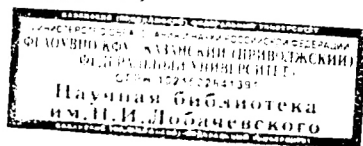
управления (от государства до организации). Однако в настоящее время бухгалтерский учет начинает терять архаические черты исключительно информационного обеспечения деятельности организации; жесткая регламентация правил бухгалтерского учета стала уступать место методологии вариантного их применения. Хозяйствующим субъектам предоставляется право самостоятельного выбора наиболее приемлемых форм учета в условиях быстро изменяющейся экономической среды. Таким образом, бухгалтерский учет становится инструментом реализации корпоративной финансово-производственной политики, зависящей, в первую очередь, от состояния отечественной экономики. Вместе с тем для такой реализации необходимо наличие эффективных и гибких методов адекватного отражения в бухгалтерском учете изменений в производственном процессе. В связи с этим рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, в том числе в отношении производственных внеоборотных активов, нецелесообразно в отрыве от современных экономических условий, которые, в свою очередь, характеризуются динамичными процессами.

Актуальность проблематики, недостаточная разработанность вопросов бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов, в том числе, в контексте современных экономических условий функционирования организаций, неоднозначность и дискуссионность ряда вопросов явились основанием для выбора темы настоящего исследования и обусловили его структуру.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации является разработка теоретических положений и практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов в современных экономических условиях.

Для достижения поставленной цели предусмотрено решение следующих научных и практических задач:

- выявить и обобщить основные тенденции современных условий хозяйствования, оказывающие влияние на состояние и направления развития бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов;





- обосновать выделение из состава активов производственных внеоборотных активов с целью выработки единого подхода к их отражению в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской отчетности;

- систематизировать подходы к раскрытию сущности понятий, характеризующих длительность использования производственных внеоборотных активов, а также амортизационной политики организации в отношении данных активов;

- обосновать порядок проведения переоценки производственных внеоборотных активов, позволяющий формировать в бухгалтерском учете и отчетности информацию о деятельности организации и ее имущественном положении, полезную для принятия экономических решений пользователями;

- разработать новый способ начисления амортизации, позволяющий эффективно реализовывать амортизационную политику в современных экономических условиях хозяйствования;

- разработать предложения по уточнению правил бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов в целях его дальнейшего развития, направленного, в том числе, на сближение правил национальных стандартов бухгалтерского учета с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретические положения и организационно-методические подходы к бухгалтерскому учету производственных внеоборотных активов. Объектом исследования являются коммерческие организации.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу диссертации составили научные труды отечественных ученых в области бухгалтерского учета и отчетности, работы которых в той или иной степени связаны с различными аспектами изучаемого круга вопросов. В проведенном исследовании были изучены труды отечественных ученых предшествующего поколения: Н.А. Блатова, А.М. Галагана, А.А. Додонова, Н.А. Кипарисова, В.Г. Макарова, А.Ш. Маргулиса, Х.А. Рабиновича, С.А. Щенкова и др. В процессе исследования

автор опирался на труды современных отечественных специалистов, в числе которых необходимо назвать Ю.А. Бабаева, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, М.А. Вахрушину, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, Е.А. Мизиковского, В.Д. Новодворского, О.М. Островского, В.Ф. Палия, В.И. Петрову, М.Л. Пятова, Е.А. Русакову, Я.В. Соколова, Л.З. Шнейдмана и др. Также были изучены и использованы применительно к современным условиям экономики переведенные на русский язык труды таких зарубежных авторов как Х. Андерсон, Й. Бетге, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз, Дж. Рис, Р. Энтони и др.

Методологической базой проведенного исследования является диалектический метод познания предмета исследования, логический, системный и комплексный подходы. В процессе разработки отдельных вопросов исследования применялись также такие общенаучные методы познания как наблюдение, группировка, анализ, сравнение, обобщение, систематизация полученных данных, синтез теоретического и практического материала, обоснование причинно-следственных связей и др.

В процессе исследования были использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации в области бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), материалы научных конференций и семинаров, изучена общая и специальная литература в области бухгалтерского учета, материалы периодических изданий.

Информационной базой исследования послужили данные первичных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, бухгалтерской отчетности ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат» и Московской железной дороги – филиала ОАО «Российские железные дороги», а также официальная статистическая информация Федеральной службы государственной статистики.

**Область исследования.** Исследование соответствует пункту 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и разработке комплекса научно-методических рекомендаций, направленных на совершенствование бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов. В процессе проведенного исследования получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:

- систематизированы основные тенденции современных экономических условий с целью выявления направлений развития бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов;
- сформулировано определение и структурирован состав производственных внеоборотных активов для выработки общего подхода к отражению в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об основных средствах и нематериальных активах организации как единого комплекса;
- выявлены сущностные характеристики понятий, определяющих длительность использования производственных внеоборотных активов: «срок полезного использования», «ограниченный срок существования», «период оборота»; а также раскрыта экономическая сущность амортизационной политики как инструмента декапитализации произведенных долгосрочных инвестиционных вложений в производственные внеоборотные активы;
- обоснован порядок формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о переоценке производственных внеоборотных активов, способствующий своевременному отражению надежной и достоверной стоимости производственных внеоборотных активов;
- разработан «временной» способ амортизации производственных внеоборотных активов, позволяющий отражать различную динамику (равномерную, ускоренную, замедленную) и рассчитывать амортизационные отчисления в зависимости от выбранного числового значения коэффициента;
- рекомендованы предложения по уточнению правил бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов в целях формирования достоверной и

полной информации о таких активах, необходимой для принятия экономических решений заинтересованными пользователями.

**Практическая значимость исследования.** Разработанные в диссертации предложения будут способствовать дальнейшему повышению эффективности деятельности и конкурентоспособности организаций путем отражения их реального имущественного и финансового положения, повышения качества и достоверности формируемой в бухгалтерской отчетности информации о состоянии производственных внеоборотных активов, необходимой для принятия обоснованных решений заинтересованными пользователями отчетности. Положения работы могут представлять интерес при дальнейшем совершенствовании способов бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов, применяемых главными бухгалтерами и специалистами бухгалтерских служб различных уровней в организациях любой отрасли, а также могут использоваться при преподавании дисциплин по бухгалтерскому учету и отчетности в высших учебных заведениях, в подготовке и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Апробация и внедрение результатов.** Основные научные положения диссертационной работы обсуждались и получили одобрение на международной научно-практической конференции «Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития» (Москва, ГОУ ВПО ВЗФЭИ, 22-23.04.2008), на научно-практической конференции «Стратегия развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях социально-ориентированной экономики в соответствии с МСФО и МСА» (Москва, ГОУ ВПО ВЗФЭИ, 25.01.2008). Практическая сторона исследования обсуждалась на совещаниях представителей федеральных органов исполнительной власти с участием представителей организаций-исполнителей научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения, выполняемых за счет средств федерального бюджета, организованных Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Москва, 25.06.2008; 19.11.2008). Кроме того, результаты работы использовались при создании практических рекомендаций по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в

различных отраслях на заседаниях Комитета по бухгалтерскому учету Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Московского региона.

Полученные результаты нашли применение при подготовке новых редакций Положений по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) и «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), а также при обсуждении новых методологических подходов в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности основных средств и нематериальных активов, что подтверждено справками о внедрении.

**Публикации.** По теме исследования опубликованы 13 печатных работ общим объемом 19,54 п.л. (из них авторских 10,24 п.л.), две из них опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

**Объем и структура исследования.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (165 наименований) и 16 приложений. Основной текст исследования изложен на 183 страницах и содержит 8 таблиц, 13 формул, 8 рисунков.

Диссертация имеет следующую структуру:

## **ВВЕДЕНИЕ**

- Глава 1. Особенности бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов в современных экономических условиях
  - 1.1. Изменение внешней среды как фактор развития бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов
  - 1.2. Экономическая сущность, содержание и состав производственных внеоборотных активов
  - 1.3. Способы бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов
- Глава 2. Элементы системы бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов в современной экономике
  - 2.1. Стоимостная оценка производственных внеоборотных активов
  - 2.2. Амортизация производственных внеоборотных активов: выявление сущности и анализ способов
  - 2.3. Бухгалтерский учет списания производственных внеоборотных активов
- Глава 3. Направления развития бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов

- 3.1. Пути сближения правил национальных стандартов учета производственных внеоборотных активов с требованиями МСФО
- 3.2. Разработка предложений по совершенствованию правил бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Список использованной литературы

Приложения

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **2.1. Факторы, обуславливающие направления развития бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов**

В результате проведенного исследования можно выделить следующие факторы, характеризующие современные экономические условия хозяйствования в России и оказывающие влияние на развитие бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов как совокупности определенных видов основных средств и нематериальных активов:

- дальнейшее развитие и совершенствование рыночных отношений. При этом следует учитывать, что период развития советской экономики не мог не оставить вполне понятных последствий при переходе к рыночным отношениям. Однако перспективное развитие подразумевает преодоление отживших подходов бухгалтерского учета;

- интеграция России в мировую экономику в рамках происходящих процессов глобализации международного рынка капитала, что приводит к конвергенции системы бухгалтерского учета и отчетности на мировом уровне и дальнейшему ее реформированию путем активизации использования МСФО;

- изменения в ресурсном обеспечении индустриальной части общества, приводящие к ускорению оборачиваемости капитала организации; при этом сохраняется сырьевая направленность экономики. Это свидетельствует о преобладании материальной основы производства и о необходимости достоверного и своевременного отражения в учете информации об основных средствах организации;

- влияние общемировых тенденций перехода от индустриального к постиндустриальному развитию общества, что сопровождается ускорением научно-технического прогресса и повышением значимости интеллектуальной собственности в деятельности организации. Как следствие, повышаются требования к качеству учетной информации о нематериальных активах.

Обобщенные и перечисленные факторы свидетельствуют, что несмотря на первичное значение материального производства, повышается значимость инновационной (нематериальной) составляющей в имущественном комплексе организации. Более того, данные факторы отражают динамичность существующих экономических условий, что, в свою очередь, не позволяет прогнозировать с высокой степенью вероятности условия функционирования организации на длительный период. В таких меняющихся условиях система бухгалтерского учета, особенно в отношении долгосрочных активов, должна иметь механизм, позволяющий своевременно и с наименьшими потерями перестраиваться в зависимости от складывающихся условий хозяйствования.

## **2.2. Определение, экономическая сущность и состав производственных внеоборотных активов. Понятия, определяющие длительность использования производственных внеоборотных активов**

Одним из основных параметров формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации являются ее активы. Проведенный анализ существующих норм и мнений показал, что при определении активов в качестве базового подхода, как правило, используется требование о способности актива приносить организации экономические выгоды. Представляется, что такая позиция не в полной мере отражает сущность рассматриваемой учетно-экономической категории, так как не позволяет, в частности, определять активы некоммерческих организаций. В этой связи автором предлагается при определении активов исходить не столько из их способности приносить организации экономические выгоды, сколько из возможности способствовать достижению целей и реализации задач, предусмотренных в уставе организации. Уставные цели и задачи организации влияют на способы использования активов и ведения их бухгалтерского

учета. Цель коммерческой организации – получение дохода через реализацию уставных задач; цель некоммерческой организации – реализация уставных задач за счет полученного дохода, формируемого хозяйственной деятельностью и различными взносами: благотворительными, членскими и т.д. Таким образом, несмотря на то, что объектом исследования являются коммерческие организации, предложенный подход в большей степени раскрывает сущность активов как экономической категории и позволяет определять активы как коммерческих, так и некоммерческих организаций.

Активы как совокупность ресурсов имеют две формы: финансовую и нефинансовую. Финансовые активы за время обращения сохраняют свою специфическую форму обязательств и по своей экономической сущности являются инструментом распределения ресурсов. Цель обращения финансовых активов – распределение добавленной (прибавочной) стоимости между субъектами общественных отношений путем получения прав на часть будущих ресурсов (доходов), при этом снижается ликвидность вкладываемого ресурса. Нефинансовыми считаются активы, сменившие форму обязательств на форму благ, имеющих конкретную потребительную и меновую стоимость, определенную количеством общественно полезного труда, затраченного на создание соответствующего актива. Цель обращения нефинансовых активов – производство (получение другого нефинансового актива) и торговля (обмен на финансовый актив).

В центре предлагаемого исследования – *производственные внеоборотные активы*, под которыми понимаются контролируемые организацией инвестиционные нефинансовые ресурсы, используемые в деятельности организации в течение длительного времени (срока более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) и призванные приносить организации доход в настоящем и (или) в будущем. К производственным внеоборотным активам относятся ресурсы, учитываемые в бухгалтерском учете коммерческой организации в качестве основных средств (за исключением объектов, предоставляемых во временное владение и (или) пользование другим организациям по договорам финансовой аренды (лизинга); земельных участков; объектов природопользования;



объектов, относимых к музейным предметам и музейным коллекциям) и нематериальных активов (за исключением деловой репутации).

В специализированной литературе основные средства и нематериальные активы, как правило, рассматриваются и изучаются как самостоятельные объекты бухгалтерского учета. Однако несмотря на принципиальные отличия в форме данных активов (материальной и нематериальной) исследование их сущности позволяет говорить о возможности и целесообразности комплексного подхода при их изучении. В частности, исследование материальных и нематериальных активов в рамках выделенной категории производственных внеоборотных активов позволило выявить и обосновать единый подход к их бухгалтерскому учету в части признания, определения единицы бухгалтерского учета и длительности использования, формирования исторической стоимости, проведения переоценки, амортизации и списания с бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов.

В рамках исследования единого подхода к бухгалтерскому учету производственных внеоборотных активов выявлены сущностные характеристики категорий, определяющих длительность использования активов: ограниченный срок существования актива; период оборота актива; срок полезного использования актива.

*Ограниченный срок существования* производственных внеоборотных активов представляет максимально возможный период существования ресурсов. В отношении материального вида активов ограничивающим фактором выступает технический срок службы основных средств (предельный срок возможного использования актива), в отношении нематериальных активов – срок действия прав организации на объект интеллектуальной собственности.

*Период оборота* производственных внеоборотных активов является объективно существующей категорией и представляет собой период эффективного существования произведенных организацией долгосрочных вложений в инвестиционно-натуральной форме, иными словами, срок фактического использования актива в организации по своему прямому назначению. Начало цикла оборота задается датой принятия актива к бухгалтерскому учету, а окончание – датой его списания.

Период оборота активов, как правило, не совпадает с ограниченным сроком их существования, что обусловлено различными причинами, к числу которых можно отнести намерения и планы руководства в отношении данных активов, а также утрачивание ими первоначальных свойств. В отношении основных средств утрачивание свойств является следствием физического износа и морального устаревания, при этом последний в условиях современного развития намного опережает первый. Для нематериальных производственных внеоборотных активов физический износ не характерен, а моральное устаревание отражает общественно-экономические процессы (рыночную конкуренцию) и выражается в создании более совершенных и конкурентоспособных активов. Таким образом, физическое и моральное устаревание производственных внеоборотных активов влияет скорее на период их оборота в организации, нежели на порядок и способ амортизации.

*Срок полезного использования* представляет собой субъективное предположение относительно периода оборота производственного внеоборотного актива, формируемое, чаще всего, при его принятии к бухгалтерскому учету.

Период оборота производственных внеоборотных активов и срок их полезного использования, как правило, не совпадают. Причинами *внутреннего* характера являются, например: изменения в режиме использования активов по сравнению с изначально запланированным; изменившаяся политика компании, связанная с ремонтом и техническим обслуживанием активов; проведенные организацией мероприятия, направленные на повышение показателей функционирования актива сверх первоначально запланированного состояния использования, а также «человеческий фактор». К *внешним* причинам можно отнести характерное для современных экономических условий сокращение периода оборота активов в организации, стремительную трансформацию экономических отношений в рамках происходящих эволюционных и интеграционных процессов в экономике.

Однако принимая во внимание, что от устанавливаемого организацией срока полезного использования напрямую зависит размер амортизационных отчислений, а на практике редко имеется возможность надежно и с высокой степенью вероятности спрогнозировать период оборота долгосрочного актива при его признании,

представляется целесообразным пересматривать сроки полезного использования активов в зависимости от существенных изменений в прогнозах относительно периода их оборота.

### **2.3. Порядок формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о переоценке производственных внеоборотных активов**

Историческая стоимость материальных и нематериальных активов как объем произведенных организацией долгосрочный вложений может переоцениваться. В условиях рыночных отношений наиболее достоверным и надежным источником информации о стоимости активов являются данные об их текущей рыночной стоимости, которую предлагается использовать при переоценке и материальных, и нематериальных производственных внеоборотных активов. Переоценка активов, например, по текущей (восстановительной) стоимости (такой подход действует в отношении основных средств) позволяет достичь стоимости, сопоставимой с текущей рыночной стоимостью, только при соблюдении всех перечисленных условий:

- 1) при определении текущей (восстановительной) стоимости для сравнения используется абсолютно аналогичный актив;
- 2) срок полезного использования, установленный при признании актива, полностью соответствует периоду его оборота;
- 3) определенный организацией способ амортизации полностью и абсолютно отражает условия использования актива, а также соответствует поступлению экономических выгод от его использования.

Представляется, что одновременное соблюдение перечисленных условий на практике вряд ли возможно и является редким совпадением. В связи с этим балансовая стоимость даже переоцененных активов по текущей (восстановительной) стоимости, как правило, не отражает их реальной стоимости и не может служить надежным источником информации о финансовом положении организации.

Ситуация, когда рыночная стоимость активов превышает размер инвестиционных вложений, выраженный в текущих ценах, позволяет не только в полном объеме окупить произведенные ранее инвестиционные вложения при проведении переоценки производственных внеоборотных активов с последующей их амортизацией, но и получить некий финансовый доход. В этой связи в дальнейшем целесообразно рассмотреть и обосновать необходимость разработки набора аналитических и бухгалтерских процедур по вычленению данного финансового дохода из поступающей в организацию выручки.

Что касается порядка отражения результатов переоценки производственных внеоборотных активов, то предлагается их уценку учитывать при формировании финансового результата деятельности организации за отчетный период, а не отражать ее влияние непосредственно на капитал. Данная позиция обосновывается тем, что при уменьшении стоимости активов в результате переоценки их историческая стоимость не может быть восстановлена через традиционный механизм амортизации, так как величина уценки, уменьшая стоимость актива, отражается в порядке, предусмотренном для учета непокрытого убытка на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Отсутствие уверенности в восстановлении всей стоимости произведенных ранее долгосрочных вложений может повлиять на снижение инвестиционной активности, особенно в современных экономических условиях хозяйствования. Отражение уценки производственных внеоборотных активов при формировании финансового результата деятельности организации за отчетный период позволяет своего рода «доамортизировать» данные активы на величину уценки их стоимости. Кроме того, отражение уценки непосредственно на счете учета нераспределенной прибыли представляет собой, по сути, уменьшение (использование) данной прибыли вне зависимости от решения компетентного органа (например, общего собрания акционеров организации).

В случае отражения уценки производственных внеоборотных активов при формировании финансового результата деятельности организации встает вопрос о соблюдении допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В этой связи представляется целесообразным результаты переоценки

активов за отчетный период отражать не на начало следующего отчетного года (в «межотчетный» период), а заключительными оборотами декабря отчетного года. При этом сопоставимость показателей в бухгалтерской отчетности организации на начало и конец отчетного года возможно достичь путем раскрытия соответствующих положений в пояснительной записке, а также путем отражения результатов переоценки по отдельной строке в отчете о прибылях и убытках.

#### **2.4. Экономическая сущность амортизационной политики. «Временной» способ амортизации производственных внеоборотных активов**

Существующий порядок амортизации активов позволяет производить пополнение оборотных средств организации путем переноса величины инвестиционных вложений в производственные внеоборотные активы на стоимость производимого с их помощью продукта в течение длительного периода их использования. Это дает возможность говорить о роли таких активов в финансовой деятельности организации как о своеобразных финансовых донорах. При этом даже в случае досрочного списания активов, когда величина инвестиционных вложений полностью не восстановлена ни через механизм амортизации, ни через возмещение остаточной стоимости со стороны, восстановление вложений в актив происходит также в полном объеме. Однако в этом случае преобразование в финансовую форму может происходить не за счет дохода, сгенерированного выбывающим активом, а за счет дохода от использования абсолютно не связанного с ним актива, что, в свою очередь, не способствует пополнению оборотных средств организации.

В этой связи предлагается определять цель амортизационной политики как восстановление инвестиционно-натуральной (нефинансовой) формы производственных внеоборотных активов в виде долгосрочных вложений организации обратно в финансовую (денежную) форму наиболее рациональным способом и в наиболее рациональные сроки с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации. По мнению автора, амортизационная политика является противоположностью (антиподом) политики инвестиционной. Если инвестиционная политика ставит своей целью рациональную

капитализацию финансовых активов, в процессе реализации которой происходит превращение финансового (денежного) капитала во внеоборотный нефинансовый (инвестиционный) капитал, то амортизационная политика представляет собой стратегию и тактику рациональной декапитализации активов – перевода внеоборотного (инвестиционного) капитала обратно в форму оборотного (денежного) капитала. Инвестиционную политику [1] и амортизационную политику [2] можно отразить следующим образом:

$$D = \frac{[1]}{D - PBA} - D'$$

где:

$D$  – величина долгосрочных вложений при приобретении (создании) производственного внеоборотного актива, зафиксированная как фактическая или первоначальная стоимость актива в денежном выражении;

$PBA$  – производственный внеоборотный актив определенного вида, учитываемый в качестве самостоятельного инвентарного объекта;

$D'$  – величина воспроизведенных долгосрочных вложений, определяемая как сумма накопленных амортизационных отчислений и доходов от списания данного актива (за минусом соответствующих расходов).

В условиях современной экономической среды к способам амортизации производственных внеоборотных активов предъявляются определенные требования, соблюдение которых позволяет организации формировать эффективную амортизационную политику:

- 1) к концу срока амортизации актива его стоимость должна быть полностью списана выбранным способом амортизации;
- 2) при использовании выбранного способа размер амортизационных отчислений в каждом конкретном периоде должен в наибольшей степени соответствовать экономическим выгодам от использования данного актива.

Наиболее приближенным к выполнению данных требований является невременной способ – способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), который, тем не менее, имеет ряд сложностей при применении. Существующие временные способы амортизации (линейный способ, способ

уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования), имея те или иные недостатки при применении, также не всегда позволяют гибко подходить к вопросу начисления амортизации. Кроме того, необходимость использования трех различных способов является дополнительной нагрузкой на организацию и остается недостатком на пути повышения эффективности механизма начисления амортизации. В этой связи предлагается использовать единый обобщенный временной способ амортизации, который разработан на основании следующего.

Традиционно величина амортизационных отчислений при *линейном способе* рассчитывается исходя из отношения первоначальной (переоцененной) стоимости актива и срока полезного использования. Автором доказано, что абсолютно схожий результат (промежуточный и конечный) достигается при расчете амортизации исходя из отношения остаточной стоимости актива и оставшегося срока полезного использования.

При расчете амортизации *способом уменьшаемого остатка* за основу использовался порядок расчета, при котором остаточная стоимость актива делится на оставшийся срок полезного использования актива и умножается на установленный организацией коэффициент. Если коэффициент не используется (равен 1) расчет соответствует предложенному расчету линейным способом.

Что касается *способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования*, то он также является вариантом ускоренной амортизации (наряду со способом уменьшаемого остатка). В конкретном случае можно высчитать соответствующий коэффициент, при котором динамика списания стоимости актива при расчете амортизации способом уменьшаемого остатка будет максимально соответствовать динамике при использовании способа амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования. В работе рассмотрен пример, по результатам которого такой коэффициент определен исходя из минимума среднего квадратического отклонения (СКО) величин амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка и амортизационных отчислений при способе

списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования по формуле (1) и равен 1,98 (рис. 1).

$$CKO = \sqrt{\frac{1}{CPI} * \sum_{i=1}^{CPI} (A_{C_{yO}} - A_{C_{чл}})^2} \quad (1)$$

где:

$CPI$  – срок полезного использования актива;

$A_{C_{yO}}$  – величина амортизации при способе уменьшаемого остатка;

$A_{C_{чл}}$  – величина амортизации при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

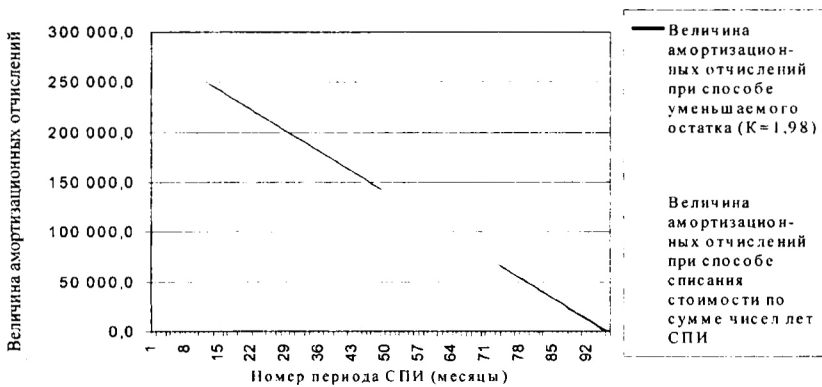


Рис. 1. График амортизационных отчислений (руб.) при способе уменьшаемого остатка с использованием коэффициента 1,98 и при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Проведенное исследование и полученные результаты позволяют предложить использовать вместо трех временных способов единый временной способ амортизации, в основе которого расчет амортизационных отчислений ( $A$ ) исходя из отношения остаточной стоимости актива на начало месяца ( $C_0$ ) и оставшегося срока полезного использования ( $CPI_0$ ), умноженного на установленный организацией коэффициент ( $K$ ) (формула (2)):

$$A = \frac{C_0}{CPI_0} \times K \quad (2).$$



Организация может «регулировать» динамику списания стоимости производственного внеоборотного актива (величину амортизационных отчислений) в зависимости от поступления экономических выгод от данного актива посредством установления соответствующего коэффициента. При этом:

- при коэффициенте равном 1 ( $K=1$ ) динамика списания стоимости активов будет совпадать с соответствующей динамикой при линейном способе;
- при коэффициенте, определенном исходя из минимума среднего квадратического отклонения (СКО), динамика списания стоимости активов будет максимально соответствовать динамике при использовании способа амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования. Следует учитывать, что расчет СКО используется в работе только для целей обоснования единого временного способа;
- при значениях коэффициента больше 1 ( $K=2, 3$  и т.д.) динамика списания стоимости активов соответствует ускоренной динамике при использовании способа уменьшаемого остатка с данными коэффициентами;
- при коэффициенте меньше 1 ( $K<1$ ) динамика амортизационных отчислений характеризуется как замедленная.

*Преимуществами* единого временного способа при амортизации производственных внеоборотных активов являются:

- 1) возможность списывать стоимость актива исходя из любой динамики поступления экономических выгод от его использования (стабильной, ускоренной, замедленной) только на основе различных значений коэффициента;
- 2) полное восстановление финансовой формы актива в размере произведенных долгосрочных инвестиционных вложений (списание полной стоимости актива) к концу срока амортизации;
- 3) эффективность предложенного порядка расчета даже в случае изменения стоимости актива (например, в результате переоценки) и (или) срока его полезного использования;
- 4) удобство применения способа в случае изменений в ожидаемом поступлении будущих экономических выгод от использования актива. В такой ситуации величина амортизационных отчислений регулируется только изменением

устанавливаемого организацией значения коэффициента (без перехода на другой способ амортизации);

5) отсутствие необходимости пересматривать порядок расчета даже в том случае, когда активы в течение какого-либо периода не используются (например, вследствие их консервации) и, соответственно, не обуславливают поступление экономических выгод.

## **2.5. Предложения по уточнению правил бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов**

Обобщая результаты проведенного исследования и базируясь на существующих различиях между подходами отечественных и международных стандартов, рекомендованы следующие предложения по дальнейшему развитию бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов:

- в отношении производственных внеоборотных активов в целом (касательно норм ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007):

1) исключить условие принятия активов к бухгалтерскому учету, в соответствии с которым организацией не предполагается перепродажа актива (продажа в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

2) порядок отражения величины уценки активов на счете учета нераспределенной прибыли заменить на порядок, предусматривающий ее отражение в качестве прочих доходов и расходов. При этом результаты переоценки производственных внеоборотных активов следует отражать не на начало отчетного года, а заключительными оборотами декабря предыдущего отчетного года, а в отчетности – по отдельной строке в отчете о прибылях и убытках с соответствующими разъяснениями в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации;

3) исключить требование об обязательном ежемесячном начислении амортизации и запрет приостанавливать такое начисление в течение срока полезного

использования активов. При этом возможность не начислять амортизацию не должна зависеть только от консервации актива;

4) предусмотреть вместо трех существующих способов амортизации (линейного способа, способа уменьшаемого остатка и способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования) один временной способ начисления амортизации;

- в отношении материальной составляющей производственных внеоборотных активов – основных средств (касательно норм ПБУ 6/01);

5) предусмотреть в качестве одного из условий признания основных средств наличие у организации контроля над активом;

6) объединить такие самостоятельные условия признания основных средств как способность актива приносить организации экономические выгоды в будущем и предназначение актива для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации и т.д.;

7) предусмотреть в качестве условия признания основных средств возможность достоверно определить первоначальную стоимость актива;

8) предусмотреть в качестве условия признания основных средств наличие у актива материально-вещественной формы;

9) установить такой порядок проведения переоценки основных средств, в соответствии с которым пересчитывается остаточная стоимость актива по текущей рыночной стоимости. В связи с этим отменить соответствующий пересчет амортизации;

10) запрет каким-либо образом отражать результаты переоценки основных средств в бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года заменить на порядок раскрытия информации о результатах переоценки основных средств в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года;

11) предусмотреть возможность изменять установленный организацией срок полезного использования основных средств в зависимости от изменения периода оборота актива в организации;

12) предусмотреть выбор способа амортизации основных средств (динамики списания стоимости) исходя из поступления будущих экономических выгод от их использования;

13) отменить необходимость установления способа амортизации (единой динамики) по группе однородных объектов основных средств;

14) установить порядок расчета ежемесячной величины амортизации на основе выбранного способа амортизации (установленного коэффициента) и, соответственно, отменить расчет годовой суммы амортизационных отчислений с последующим начислением амортизации в размере  $1/12$ ;

15) предусмотреть возможность изменять установленный организацией способ амортизации основных средств (коэффициент) в зависимости от изменений в поступлениях экономических выгод.

Принимая во внимание, что развитие бухгалтерского учета является неотъемлемой частью становления рыночных отношений, очевидно, что информация, формируемая в отчетности, должна максимально достоверно характеризовать финансовое положение организации. В этой связи полагаем, что полученные в результате проведенного исследования выводы и разработанные предложения будут способствовать созданию условий для дальнейшего развития бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов, что позволит формировать качественную и полезную для заинтересованных пользователей финансовой отчетности информацию об имущественном и финансовом положении организации посредством отражения в бухгалтерском учете и отчетности достоверной информации о состоянии производственных внеоборотных активов.

#### **Публикации по теме диссертации:**

1. Приображенская В.В. Нематериальные активы: нововведения в учете // Бухгалтерский учет – 2008. – № 5. (0,83 п.л.) (издание, рекомендованное ВАК Минобрнауки России)

2. Приображенская В.В. Новый порядок бухгалтерского учета нематериальных активов // Право и экономика – 2008. – № 11. (0,32 п.л.) (издание, рекомендованное ВАК Минобрнауки России)

3. Мизиковский Е.А., Островский О.М., Приображенская В.В. Учет основных средств. Комментарии, корреспонденции счетов (+CD). / Под ред. А.С. Бакаева – СПб.: Питер; М.: Издательский дом БИНФА, 2008. (14 п.л., в т.ч. авторский объем – 4,7 п.л.)

4. Приображенская В. Новый порядок учета интеллектуальной собственности // Финансовая газета. – 2008. – № 6. (0,54 п.л.)

5. Приображенская В.В. Новые правила учета нематериальных активов // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. – 2008. – № 4. (0,51 п.л.)

6. Приображенская В.В. Амортизация основных средств: проблемы бухгалтерского учета // Российский налоговый курьер. – 2007. – № 23. (0,62 п.л.)

7. Приображенская В. Бухгалтерская отчетность 2006: особенности отражения основных средств // Финансовая газета. – 2007. – № 3. (0,32 п.л.)

8. Приображенская В.В. Бухгалтерский учет: практические советы. Операции с основными средствами // Российский налоговый курьер, специальный выпуск. – 2007. – апрель. (0,4 п.л.)

9. Приображенская В. Изменения в ПБУ 6/01: новое в учете основных средств // Финансовая газета. – 2006. – № 5. (0,59 п.л.)

10. Приображенская В.В. Особенности бухучета основных средств // Российский налоговый курьер, специальный выпуск. – 2006. – октябрь. (0,3 п.л.)

11. Приображенская В.В. Бухгалтерский учет: нестандартные ситуации. Учет основных средств. Учет нематериальных активов // Российский налоговый курьер, специальный выпуск. – 2006. – апрель. (0,59 п.л.)

12. Приображенская В.В. Особенности учета основных средств в 2006 году // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 23. (0,18 п.л.)

13. Приображенская В. Организация бухгалтерского учета операций по договорам аренды и лизинга // Финансовая газета. – 2005. – № 5. (0,34 п.л.)

ЛР ИД № 00009 от 25.08.99 г.

Подписано в печать 16.03.2009. Формат 60×90 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Сут.  
Усл. печ. л. 1,1. Тираж 100 экз. Заказ № 1102.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе  
Всероссийского заочного  
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)  
с оригинал-макета заказчика.  
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995



102